



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13982.001074/2004-31  
**Recurso n°** 367.885 Embargos  
**Acórdão n°** 3202-000.427 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2012  
**Matéria** COFINS - RESSARCIMENTO  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** OESTE AVES AGRO INDUSTRIAL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. REEXAME DE MATÉRIA JÁ DECIDIDA. IMPOSSIBILIDADE DE IMPRIMIR EFEITOS INFRINGENTES.

Os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar possível erro material existente no acórdão.

Não há omissão, contradição, obscuridade ou erro material a ser sanado no acórdão embargado, o qual se encontra suficientemente fundamentado.

Embargos de declaração conhecidos e rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração.

José Luiz Novo Rossari - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Rodrigo Cardozo Miranda e Octávio Careiro Silva Corrêa.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos contra o Acórdão n.º 3202-00.246, que por unanimidade de votos deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, em face de contradições e obscuridades a seguir apontadas:

- a) *a doutrina de Marco Aurélio Greco seria contraditória à decisão, na medida em que afirma não existir dispositivo que, categoricamente, determine que insumo deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação do IPI, enquanto que, por outro lado, nenhum dispositivo legal determina a equiparação de insumo à legislação do IRPJ;*
- b) *afirma-se, no acórdão embargado, que não se pode equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade distintas, como receita e industrialização, quando, posteriormente, equipara tais conceitos e situações em relação a dois tributos de materialidade igualmente distintas (receita e lucro líquido);*
- c) *a legislação do IRPJ insere entre os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica os gastos com pessoal, enquanto a legislação do PIS e da COFINS veda expressamente o aproveitamento de créditos relativos à mão-de-obra paga a pessoas físicas (art. 3º, § 2º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03);*
- d) *o acórdão se vale de outras decisões do CARF, especialmente aquele emanada da CSRF, cujo entendimento não assumiria a amplitude conceitual que se pretende imprimir, já que admite o conceito de insumo como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada, ou seja, tais gastos precisariam estar intrinsecamente ligados à produção ou à prestação de serviços;*
- e) *recente decisão do C. STJ está em sentido oposto ao que foi decidido nestes autos.*

Transcrevo, a seguir, o trecho da ementa do Acórdão nº 3202-00.246 objeto dos presentes embargos:

*“COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM. INSUMOS.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. Pleito deferido.”(...)*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

Os Embargos foram apresentados tempestivamente, motivo pelo qual dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões apontadas pela Embargante.

Por primeiro, cabe destacar que os insumos que foram glosados pela fiscalização são embalagens maiores (caixas) que servem para acondicionar dezenas de caixas menores, facilitando, assim, o transporte destas últimas, e, sobre a prestação de serviços contratados para transporte dos insumos utilizados pela recorrente.

Já o acórdão embargado reconheceu que as referidas embalagens se enquadram no conceito de insumos, possibilitando a apropriação de créditos pela sistemática não cumulativa da COFINS, e negou o direito aos mesmos créditos no que se refere às despesas com frete (serviços de transporte) por ausência de demonstração de formalidades fiscais.

Passo, a seguir, a analisar as questões apresentadas pela Embargante.

## Supostas Contradições

A primeira contradição apontada pela Embargante é no que diz respeito ao fato de que a doutrina do Marco Aurélio Greco, citada no acórdão embargado, seria contraditória à decisão ora analisada, na medida em que dita doutrina afirma não existir dispositivo que, categoricamente, determine que insumo deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação do IPI, enquanto que, por outro lado, nenhum dispositivo legal determina a equiparação de insumo à legislação do IRPJ.

Ora, não há qualquer contradição entre a doutrina de Marco Aurélio Greco e a decisão embargada, muito pelo contrário, este serve apenas como suporte à impossibilidade de utilização dos conceitos trazidos na legislação do IPI para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

Portanto, não existe qualquer contradição no acórdão guerreado, na medida em que a doutrina ora analisada serviu para suportar o afastamento da aplicação do conceito de IPI para o caso concreto, de sorte a abrir espaço para se demonstrar a aplicabilidade do conceito de insumo existente na legislação de IRPJ.

Superada a primeira contradição apontada pela Embargante, cumpre agora enfrentar a segunda, qual seja, a afirmação, no acórdão embargado, que não se pode equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade distintas, como receita e industrialização, quando, posteriormente, equipara tais conceitos e situações em relação a dois tributos de materialidade igualmente distintas (receita e lucro líquido).

Em nosso sistema jurídico, vê-se que não se pode equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/COFINS) e industrialização de produto (IPI).

A Embargante não se ateve que, embora a materialidade de receita e lucro sejam distintas, apresentam maiores similitudes do que a materialidade de receita e industrialização. Na verdade, a discussão em tela deveria ter sido objeto de recurso voluntário, já que a Embargante busca, na realidade, reformar a decisão através de embargos de declaração.

### Supostas Obscuridades

Em relação à vedação ao aproveitamento de créditos relativos à mão-de-obra paga a pessoas físicas, prevista no artigo 3º, § 2º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, entendo inexistir qualquer obscuridade, pois se analisarmos as técnicas legislativas constantes da Lei Complementar nº 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único, do artigo 59 da Constituição Federal, veremos que a função dos parágrafos é justamente expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, verbis:

*“ Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

...

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

...

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida...”* (grifamos).

Cabe aqui, inclusive, trazer a lição do Ministro Gilmar Ferreira Mendes e de Nestor José Foster Junior a respeito das questões fundamentais de técnica legislativa:

*“Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, ‘(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal.’”* (Manual de redação da Presidência da República, 2. ed. rev. e atual. – Brasília : Presidência da República, 2002, p. 81 - grifamos).

Vê-se, portanto, que o § 2º, do artigo 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao dizer que “*não dará direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física*”, excetuou o caput do referido artigo, cuja redação e a que segue: “*Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a...*”.

Não há qualquer obscuridade a ser sanada, pois se forem obedecidas as disposições contidas na Lei Complementar nº 95/98, veremos que não existe a necessidade de se reafirmar aquilo que é inerente à técnica legislativa, ou seja, de que o referido § 2º, do artigo 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 excepcionou o direito de crédito dos contribuintes em relação ao valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

O mesmo ocorre em relação ao § 3º, do artigo 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que também limita o direito de crédito dos contribuintes, senão vejamos:

*“§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.”*

Ora, tais limitações também devem ser respeitadas no momento do aproveitamento dos créditos para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos. Se houve, por exemplo, pagamento de custos e despesas a pessoa jurídica domiciliada no exterior, não haveria a possibilidade de creditamento desses montantes, ainda que para fins de IRPJ, possam ser considerados dedutíveis.

Em resumo, malgrado não haver necessidade de ser expressamente mencionado no acórdão ora embargado algo que é inerente à técnica legislativa e previsto em Lei Complementar, reafirmo que o conceito de custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, pode e deve ser utilizado na definição de insumo para fins de PIS e COFINS, respeitando-se aquilo que foi expressamente excetuado nos parágrafos do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No que diz respeito à decisão da CSRF citado no acórdão ora embargado que admite o conceito de insumo como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada, é de se destacar que os insumos acatados como passíveis de creditamento foram os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados pela frota de veículos para transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte e com a remoção de resíduos industriais de empresa produtora de peles e artefatos de couro, o que reforça o entendimento no sentido de que os insumos a serem considerados na sistemática não cumulativa do PIS e COFINS não são somente aqueles ligados à produção ou à prestação de serviços.

Já com relação ao acórdão do STJ citado em oposição ao posicionamento firmado nestes autos (Resp 1.246.317, rel. Min. Mauro Campbell), que adota posição intermediária entre a legislação do IPI e a do IRPJ para conceituar os insumos, confirmam-se os efeitos infringentes pretendidos com os Embargos de Declaração aviados, conforme será melhor demonstrado na sequência. Além disso, o referido processo ainda encontra-se pendente de julgamento pelo STJ, tendo a Embargante transcrito trecho do voto do relator que ainda não se aperfeiçoou em razão do pedido de vista do Ministro Herman Benjamin.

Por fim, cabe frisar que as matérias expostas nas razões recursais como supostas contradições e/ou obscuridades encontram-se devidamente enfrentadas no acórdão embargando, demonstrando que o fato o qual se busca é a reforma da decisão ora analisada, ou seja, a Embargante, ao trazer à baila assuntos devidamente abordados no acórdão embargado, tentar imprimir efeitos infringentes ao seu recurso, o que é amplamente rechaçado pelos tribunais pátrios quando não existe omissão, contradição ou obscuridade nas decisões, podendo se apontar diversas decisões do STF e STJ acerca do tema, destacando-se as seguintes:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA. ISENÇÃO DE ICMS NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ADVINDOS DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PRETENSÃO DE REFORMA DO JULGADO: IMPOSSIBILIDADE. 1. Os embargos de declaração não constituem meio processual cabível para reforma do julgado, não sendo possível atribuir-lhes efeitos infringentes, salvo em situações excepcionais. 2. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade a sanar. A parte embargante repisa argumentos já devidamente apreciados por esta Turma. 3. Os dispositivos constitucionais tidos como violados não foram abordados pelo acórdão recorrido, nem foram opostos embargos de declaração para satisfazer o requisito do prequestionamento. Incidência das Súmulas STF 282 e 356. 4. Embargos de declaração rejeitados. (EMB.DECL. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603012, STF, rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, Julgamento: 07/06/2011).*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. EMBARGOS REJEITADOS. I - Os Embargos de Declaração são recurso de natureza particular, cujo objetivo é esclarecer o real sentido de decisão eivada de obscuridade, contradição ou omissão. II - A alteração do resultado do julgamento em razão do acolhimento dos Embargos de Declaração é situação excepcional, que se dá quando o efeito infringente decorre necessariamente do suprimento do vício, mas não quando se entende que a solução proposta nos Embargos é mais justa do que aquela constante da decisão embargada. III - Embargos de Declaração rejeitados. (EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 897271, STJ, rel. Min. Sidnei Beneti, Terceira Turma, Julgamento: 24/02/2011).*

Em face do exposto, conheço dos embargos e os rejeito pelas razões acima aduzidas.

Processo nº 13982.001074/2004-31  
Acórdão n.º **3202-000.427**

**S3-C2T2**  
Fl. 1.637

---

Gilberto de Castro Moreira Junior

CÓPIA